

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.592/23/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002377935-70  
Impugnação: 40.010155160-67, 40.010155161-48 (Coob.)  
Impugnante: Ponto Mix Comércio de Importação e Exportação Ltda  
IE: 003024999.00-24  
Arley Pereira de Carvalho (Coob.)  
CPF: 059.786.606-62  
Proc. S. Passivo: Dhiego de Paula Sales  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EIRELI.** Uma vez que não restaram caracterizadas as imputações fiscais, descabe cogitar de atribuição de responsabilidade tributária aos Coobrigados. Incorreta, portanto, a aplicação, na hipótese dos autos, das disposições contidas no art. 21, inciso XII e § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA "CAIXA"/SALDO CREDOR.** Imputação fiscal de saldo credor em conta tipicamente devedora, apurado após a recomposição da conta “Caixa”, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 196, § 2º (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Canceladas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA/BANCOS".** Imputação fiscal de ingresso de recursos sem comprovação de origem, conforme conferência dos lançamentos contábeis na conta Caixa, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º, vigente no período autuado, do RICMS/02. Infração não caracterizada. Canceladas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a” ambos da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA – ENTRADA DESACOBERTADA – CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Imputação fiscal de entrada de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal, conforme auditoria reversa, a partir das operações de saídas desacobertadas, verificadas na recomposição da conta “Caixa”. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração não caracterizada. Canceladas as exigências remanescentes de

**ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de dezembro de 2017 a dezembro de 2020:

- saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, em face, inicialmente, da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Posteriormente, o Fisco reformula o lançamento e retifica o crédito tributário, para os exercícios de 2018 a 2020, após recomposição da conta Caixa, restringindo as exigências fiscais aos saldos credores apurados.

Após a recomposição da conta Caixa, a acusação fiscal continuou a versar sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2018 a 2020, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), caracterizadas pela existência de saldos credores na conta Caixa.

Para o exercício de 2017 (início de atividades da Autuada), a Fiscalização explica que, considerando que o trabalho fiscal aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de cálculo original.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei.

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, *“baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição. (...) Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”*.

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS/ST referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (titular individual da empresa autuada) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

### **Da Impugnação**

Inconformados, os Autuados apresentam, individualmente, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requerem, ao final, a procedência das impugnações.

### **Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” acostado aos autos, alterando a “*metodologia no desenvolvimento do trabalho*”. A Fiscalização informa que “*conforme exposto no arquivo DCT 2 .xlsx, o Crédito Tributário foi majorado no valor de R\$ 2.175.127,74 e diminuído pela quantia de R\$ 9.552.128,50*”, sendo mais benéfico aos Autuados.

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Autuados aditam sua impugnação, reiterando os termos da impugnação inicial. A Impugnante Autuada alega, ainda, ilegalidade da reformulação do lançamento efetuada pelo Fisco

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria.**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs 39.289/39.318 opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 39.063/39.087.

Em sessão realizada em 11/10/23, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 25/10/23, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Antônio César Ribeiro (Revisor), que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e, quanto ao mérito, o Conselheiro Wertson Brasil de Souza (Relator) julgava parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário às págs. 39.063/39.087, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG e o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor) julgava improcedente o lançamento. Pelos Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Dhiego de Paula Sales e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante Autuada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração argumentando, em síntese, que a “*nova metodologia*” adotada na reformulação das exigências originalmente lançadas constitui uma inovação, verdadeira mudança nos critérios jurídicos adotados pela Autoridade Administrativa”, sendo vedado pelo art. 146 do CTN.

Defende que a mudança do critério jurídico pela Fiscalização afronta o princípio da estrita legalidade, da proteção da confiança legítima dos contribuintes e da segurança jurídica.

Ressalta que as modificações do lançamento permitidas pela legislação tributária estão contempladas no art. 149 do CTN, sendo todas elas caracterizadas como um erro de fato, o que não se aplica ao caso dos autos.

Nesse sentido, solicita a nulidade do Termo de Reformulação do Lançamento e, conseqüentemente, do Auto de Infração, *“considerando que a reformulação do auto de infração mediante a utilização de novo critério jurídico e revisão da motivação há de ser interpretada em conformidade com o Código Tributário Nacional, à luz do princípio da legalidade, princípio da proteção da confiança legítima dos contribuintes e da jurisprudência remansosa das altas cortes do Judiciário”*.

Cita legislações, jurisprudências e doutrinas que entendem corroborarem o seu entendimento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o fato de haver uma reformulação do lançamento com mudança de critério de apuração não prejudica o feito. Feita a alteração, os Autuados tiveram os prazos reabertos e efetivamente exerceram seus direitos de defesa ao apresentar novos questionamentos.

Destaca-se que a essência do lançamento original foi mantida, qual seja, a verificação da legalidade dos ingressos na conta Caixa.

Como explica a Fiscalização, *“considerando que a Impugnante alegou que os lançamentos são muito complexos, e que por vezes há vários lançamentos a crédito na conta CAIXA para um único lançamento a débito, e que não houve tempo hábil para organizar a documentação, o fisco diligenciou pela alteração de Metodologia no desenvolvimento do trabalho”*.

A Fiscalização deixou consignado as seguintes informações, que demonstram que, ao contrário do alegado pela Defesa, não houve alteração de critério jurídico na Reformulação do Lançamento efetuada:

A técnica dos lançamentos contábeis, utilizada pela Impugnante e que gerou os registros das entradas de Caixa, não foi considerada pelo Fisco como motivadora da constatação de entradas de Caixa sem comprovação de origem legal. Mesmo sendo uma técnica pouco recomendada, não foi o que levou o Fisco a considerar as entradas como irregulares, sem prova das origens legais.

O que efetivamente ocorreu é que a Impugnante jamais provou documentalmente serem regulares as entradas escrituradas.

Se a forma de contabilização gera dificuldades de se relacionar os lançamentos com a documentação probante, isso é responsabilidade da própria

Impugnante, não do Fisco. Há de se citar o famoso preceito jurídico, “nemo auditur propriam turpitudinem allegans”, ou, “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”. No caso em discussão, “ninguém pode se beneficiar da própria desorganização”.

Em sua defesa a Impugnante apresenta apenas algumas poucas provas de alguns poucos lançamentos, nada apresentando em relação ao restante, à quase totalidade.

Assim, o fisco coloca que de qualquer forma, atendendo sempre ao “Princípio da Verdade Material”, decide alterar a metodologia para os anos de 2018, 2019 e 2020.

Pondera que a metodologia original não está incorreta, mas apenas para que não reste nenhuma dúvida de que a empresa, indubitavelmente, ingressou com recursos sem origem legal na conta contábil Caixa neste período.

Reforça seu entendimento afirmando que:

- Esta nova metodologia corroborou a imputação fiscal de que a Impugnante ingressou com recursos sem origem legal na conta Caixa entre 2018 e 2020.

- Para o exercício de 2017, considerando ainda que o trabalho fiscal aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de Cálculo original. Foi o ano em que a Impugnante iniciou as suas atividades. São apenas três meses de atividade, outubro, novembro e dezembro. Não havia valores a pagar ou a receber anteriores. Ou seja, não há como a Impugnante alegar impossibilidade de apresentar a documentação probante.

- Muitas operações originalmente não comprovadas pela Impugnante acabaram por ser aceitas pelo Fisco. Este procedimento resultou em benefício para a Impugnante com a constituição de uma Base de Cálculo menor do que a do Auto de Infração original.

- Explica que a nova metodologia adotada é a reconstituição da conta Caixa. A reconstituição procedida pelo Fisco se dá exclusivamente na conta Caixa. As contas bancárias não fazem parte da reconstituição.

Por fim, detalha a metodologia aplicada, que conclui por novo Crédito Tributários, conforme exposto em novo demonstrativo, por meio do arquivo DCT 2 .xlsx

(...)

Se não houver a prova de que existem esses lançamentos a crédito na conta Caixa, que sejam correspondentes aos débitos, fica caracterizado que os lançamentos a débito (entradas de Caixa) não possuem origem legal.

A Legislação tributária exige que todo valor ingressado em Caixa deva ter provado a sua origem legal. A Impugnante foi então intimada a apresentar a relação e os documentos provando que foram realizados os lançamentos a crédito na conta Caixa, que anulariam os débitos (entradas de Caixa) correspondentes. A Impugnante praticamente nada apresentou de prova, no que o Fisco emitiu o Auto de Infração, caracterizando a Omissão de Receitas.

Na fase de Impugnação, o Fisco, em atendimento à verdade material, de forma criteriosa e atendendo ao Princípio da Razoabilidade, resolveu adotar uma metodologia para confirmar as irregularidades, ingressos na conta Caixa sem prova da origem legal.

(...)

O que houve foi a inclusão de nova fundamentação material. Com a adoção da nova metodologia, o Fisco confirmou que houve ingresso de valores sem origem legal na conta Caixa. Esta nova metodologia acabou por resultar em uma base de cálculo menor. Assim procedendo, o Fisco atendeu aos Princípios da Verdade material, da Prudência e da Razoabilidade.

A invocação do Art. 146 do CTN pela Impugnante é descabida. O Art. 146 do CTN objetiva oferecer garantias ao contribuinte, evitando que este seja penalizado por alterações dos critérios jurídicos. Não houve alteração dos critérios jurídicos por parte do Fisco. As infringências e penalidades permanecem as mesmas e as irregularidades constatadas são exatamente as mesmas, ingressos de recursos sem origem legal na conta Caixa. Houve alteração da metodologia para provar o mesmo fato. A alteração da metodologia apenas confirmou que havia irregularidades de ingressos sem origem legal na conta Caixa já apontadas no Auto de Infração original emitido.

(...)

atendendo aos Princípios da Verdade material, da Prudência e da Razoabilidade, o Fisco resolveu eliminar da base de cálculo do Auto de Infração eventuais valores que poderiam ter sido apurados nas entradas de Caixa e considerados irregulares, porém, não terem sido provados pela Impugnante em função

de sua própria desorganização quando da escrituração da conta Caixa.

(...)

Como já detalhado anteriormente, não houve nova valoração jurídica desse mesmo fato. Por exemplo, o Fisco não passou a considerar “Passivo Fictício” o que inicialmente foi identificado como ingressos sem origem legal na conta Caixa. O fato continuou o mesmo, a relevância que havia na primeira apuração de base de cálculo permaneceu. O fato é o ingresso na conta Caixa de valores sem prova da origem legal. Receitas Omitidas. Permaneceram também os fundamentos jurídicos, as infringências e penalidades. Lembrando sempre que a retificação do crédito tributário beneficiou a Impugnante.

(...)

A Impugnante nada apresentou na primeira impugnação que provasse a legalidade das suas operações. Tanto isto é verdade, que na nova metodologia adotada o Fisco provou-se por outro método exatamente as mesmas irregularidades constatadas no Auto de Infração inicial.

Não houve alteração de subsunção dos fatos à norma. Os fatos sem comprovação de legalidade são os mesmos, escrituração de entradas de valores no Caixa. As normas, fundamentos legais para a emissão do Auto de Infração são as mesmas. São as mesmas infringências e penalidades. Também não houve inovação na motivação por parte do Fisco. A motivação permaneceu sendo a verificação da legalidade dos ingressos de recursos escriturados na conta Caixa.

Portanto, como explica a Fiscalização, o objetivo de se adotar uma nova metodologia de apuração do imposto foi eliminar possível penalização do contribuinte, por este não conseguir provar a regularidade dos lançamentos de ingressos na conta Caixa, ora autuados, por falta de organização da empresa, *“por esta não conseguir provar certos lançamentos, por não manter a escrituração e a documentação de forma adequada”*. Foi uma medida que favoreceu amplamente a Autuada, dado que reduziu significativamente a base de cálculo do imposto exigido.

Deve ficar claro que o Fisco não alterou o objeto da auditoria nem a fundamentação legal, apenas utilizou, como explica a Fiscalização, *“outra metodologia para confirmação de valores escriturados no Caixa, valores estes sem origem legal. O objeto da auditoria continuou o mesmo, ou seja, a comprovação dos ingressos na conta Caixa sem prova de regularidade. Omissão de Receitas”*.

Nesse sentido, a alteração da metodologia pela Fiscalização de forma alguma cerceou os Impugnantes de seu direito de ampla defesa. A reformulação do crédito tributário se deu no transcorrer do Processo Tributário Administrativo com

reabertura dos prazos para que os Impugnantes pudessem se manifestar e apresentar novos documentos ou provas de suas alegações, o que não veio aos autos.

A Fiscalização informa, ainda, que os documentos utilizados na reformulação do crédito tributário foram exatamente os mesmos, não havendo documentação nova utilizada.

Assim, na reformulação realizada, o Fisco alterou a metodologia utilizada para a apuração do imposto devido, não havendo alteração na imputação inicial, na fundamentação do Auto de Infração e muito menos acréscimos de exigências, pelo contrário, o crédito tributário sofreu redução em seu valor com a reformulação efetuada pelo Fisco.

Não procede, portanto, o argumento da Impugnante de que houve mudança de critério jurídico, pois, ao longo de todo o trâmite dos presentes autos, as exigências fiscais estiveram sempre respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades descritas no Auto de Infração originalmente formalizado.

Assim, a reformulação efetuada pelo Fisco está amparada no art. 120, § 1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA.

RPTA

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

[...]

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.  
(Grifou-se)

Ressalte-se que o Fisco concedeu aos Sujeitos Passivos novo prazo de 30 (trinta) dias para aditamento ou apresentação de nova impugnação, bem como para pagamento ou parcelamento do crédito tributário, com as reduções legais cabíveis.

Por fim, resta acrescentar que os Sujeitos Passivos têm plena ciência das infrações que lhes foram imputadas, o que pode ser observado mediante simples leitura de suas peças defensórias.

Ademais, todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Rejeitam-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**



Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de dezembro de 2017 a dezembro de 2020:

- saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, em face, inicialmente, da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Posteriormente, o Fisco reformula o lançamento e retifica o crédito tributário, para os exercícios de 2018 a 2020, após recomposição da conta Caixa, restringindo as exigências fiscais aos saldos credores apurados.

Após a recomposição da conta Caixa, a acusação fiscal continuou a versar sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2018 a 2020, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), caracterizadas pela existência de saldos credores na conta Caixa.

Para o exercício de 2017 (início de atividades da Autuada), a Fiscalização explica que, considerando que o trabalho fiscal aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de cálculo original.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei.

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, *“baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição. (...) Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”*.

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS/ST referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (titular individual da empresa autuada) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

Ressalta-se, de início, que há ainda o registro nos autos de que o Contribuinte foi intimado a apresentar arquivos digitais e, segundo o Fisco, tais intimações foram parcialmente atendidas.

Como se observa, trata-se de um feito fiscal um tanto complexo que a acusação fiscal, nos termos da própria legislação mineira dá-se na égide da presunção tal qual definida assim pelo ordenamento tributário (saldo credor, presume-se saída desacoberta – este o jargão técnico).

Portanto, são questões técnico-tributárias muito complexas que demandam uma verificação cautelosa e prudente.

No caso vertente, a Autuada bem observou que a Fiscalização “reconstituiu” as suas operações visando comparar a capacidade da conta “Caixa” quanto aos pagamentos realizados. No entanto, “neste feito” e na dinâmica relatada na Defesa, observa-se que, sem sombra de dúvida, os depósitos não devem integrar a apuração, pois são meios de pagamento e não um fim em si mesmos.

Os depósitos não constituem pagamento, apenas pode-se dizer que ficam transitoriamente alocados em conta bancária retornando ao “Caixa” quando necessário.

Ao mantê-los como saída definitiva de “Caixa”, o Fisco onerou indevidamente o “Caixa” da Impugnante, criando saldos negativos inexistentes, ilusórios e quiméricos.

Assim, impositivo antecipar que carece de razoabilidade a visão de que o Fisco teria considerado todos os suprimentos advindos dos “Bancos” como débitos da conta “Caixa” na sua recomposição, o que anularia os créditos atinentes aos depósitos lançados naquela.

Ora, ao entrar no “Caixa”, esse dinheiro equivalente aos depósitos tem que estar disponível para efetivos pagamentos e não simplesmente para anulação do que seria depósito.

Como citado pela Defesa, esses valores são meios de pagamento e não um fim em si mesmo.

A título de exemplificação, foi colacionado nos autos que somente no exercício de 2020 o valor dos depósitos alcança a cifra de R\$ 9.752.356,15 (nove milhões, setecentos e cinquenta e dois mil, trezentos e cinquenta e seis reais e quinze centavos), conforme se pode extrair da planilha “Caixa Reconst 2020”.

Corroborando nessa comprovação, a planilha “Brinks 2020” acostada aos autos e à Defesa (doc. 04), que traz periodicamente o valor coletado pela empresa de segurança no endereço da Autuada e levado diretamente a depósito nos “Bancos” conveniados em nome desta.

Com efeito, não se identificando como um pagamento, mas apenas como um valor transitoriamente mantido em “Bancos”, é indubitável que tais valores não podem nem devem ser considerados como saída de “Caixa”.

Caso seja dessa forma mantido, aí sim restará configurada a condenada duplicidade a crédito de “Caixa” por ocasião dos reais pagamentos posteriores.

O registro contábil dos depósitos bancários se identifica com os chamados fatos contábeis permutativos, conhecidos também como compensativos, que não geram modificações no valor do patrimônio líquido da empresa, mas apenas trocam a sua composição.

A saída dos valores pertinentes ao recebimento dos clientes da conta “Caixa” para “Bancos” também é um típico fato permutativo, na medida em que há

apenas uma permuta entre aquelas contas do “Ativo”, não representando qualquer ganho ou perda em termos de “Patrimônio”.

Como visto, essas inconsistências fiscais ferem indelevelmente a técnica e considerações contábeis, que afrontam o primário princípio das partidas dobradas, objeto da ciência contábil.

Oportuno reiterar que a verdade material inerente à Impugnante é a de que não pratica qualquer saída ou entrada de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, como já se demonstrou outrora.

O Fisco considera, no item 2 de págs. 5 do “Termo de Reformulação”, que *“as duplicatas de vendas a prazo recebidas sempre são lançadas antecipadamente como entradas de Caixa...”*, motivo de alegada coerência, ter efetuado tanto o estorno dos débitos antecipados quanto dos respectivos créditos na conta “Caixa”.

Assim, em não havendo de fato, como já demonstrado anteriormente, o ingresso antecipado de recebimentos na conta “Caixa” ao mover o estorno dos recebimentos de clientes via “Bancos”, o Fisco suprimiu tais receitas do caixa da Impugnante e a Assessoria do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG incorreu no mesmo equívoco, autorizando esse critério de análise.

Aliás, tais recebimentos desconsiderados montam a quantia total de R\$ 6.000.095,57 (seis milhões, noventa e cinco reais e cinquenta e sete centavos), sendo R\$ 1.360.572,35 (um milhão, trezentos e sessenta mil, quinhentos e setenta e dois reais e trinta e cinco centavos) em 2018, R\$ 2.888.578,23 (dois milhões, oitocentos e oitenta e oito mil, quinhentos e setenta e oito reais e vinte e três centavos) em 2019 e R\$ 1.750.944,99 (um milhão, setecentos e cinquenta mil, novecentos e quarenta e quatro reais e noventa e nove centavos) em 2020, conforme se pode constatar na aba “Crédito Clientes” a cada planilha de reconstituição, que foi acrescida de tais dados, ora juntada com a nomenclatura “Caixa Reconst “ano” Dep.-Recbto Clientes” (doc. 05/07).

Como demonstrado pela Impugnante, os dados reais estão na aba com destaque em amarelo, pois a outra de nome “Cred Clientes” advém do próprio Fisco e não contém o valor integral apurado a esse título.

Ademais, oportuno salientar, que em todas as 18 (dezoito) planilhas intituladas “Caixa Reconst” a Impugnante somente acresceu as abas destacadas em amarelo, nomeadas “Depósitos” e “Crédito Clientes”, sendo todas as demais integralmente originárias do próprio Autuante.

Diante de tantas inconsistências e incompreensões relatadas nos autos pela Defesa, a Impugnante houve por bem trazer ao processo planilhas intituladas “unificação” para cada exercício fiscalizado, inclusive o ano de 2017, (doc. 08/11 acostado à peça de defesa).

Verifica-se que todos os dados trabalhados advêm da Escrituração Contábil Digital (ECD), regularmente transmitida ao Fisco e que serviu de amparo à auditoria fiscal ora combatida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Das planilhas apresentadas, observa-se 03 (três) abas nomeadas de “Caixa + Banco + Cartão”, “Contas financeiras reconstituídas” e “Resumo”.

Diversamente do Fisco, a Autuada optou pela reconstituição dos lançamentos anulando as transferências entre contas financeiras (banco > caixa > cartão > aplicação) para considerar, de maneira mais segura, apenas os lançamentos de recebimentos e pagamentos na conta “Caixa”, como demonstrado.

Assim, nas contas financeiras reconstituídas pela Impugnante os débitos considerados no “Caixa” são as vendas realizadas, os recursos disponibilizados pelo “Banco” para cobertura de saldo negativo e os empréstimos para capital de giro; e, nos créditos, todos os pagamentos efetuados.

Importante salientar que, muito embora apareçam nas referidas planilhas de Unificação a nomenclatura “Receita com vendas a prazo” como lançamentos a débito de “Caixa”, os respectivos valores não se atêm a tal, mas incorporam todas as vendas realizadas, aí inclusas as vendas à vista, recebidas por meio de depósitos bancários, PIX ou equivalentes. Esse título é tão somente o nome eleito pela empresa, que poderia ser simplesmente “Receita c/ vendas”, sem qualquer prejuízo ao resultado demonstrado.

Destarte, mesmo a se considerar as vendas a prazo, necessário convir que em relação a elas há um fluxo contínuo de aportes na conta “Bancos c/ Movimento” e, em consequência na conta “Caixa”, com as constantes e subsequentes liberações dos 19 (dezenove) valores na conta “Bancos”, que alimentarão o “Caixa”, na medida em que gradativamente liberados pelas operadoras dos respectivos cartões. Sem dúvida, o fluxo de liberação dos recursos é contínuo e a curto prazo.

Isso posto, analisando todos os equívocos narrados, e tomando-se como exemplo o exercício de 2020 tal qual feito pela Impugnante, ano em que a acusação de saídas desacobertas atinge a elevada cifra de R\$ 10.314.247,36 (dez milhões, trezentos e quatorze mil, duzentos e quarenta e sete reais e trinta e seis centavos), ao se somar o valor dos depósitos indevidamente mantidos na reconstituição, equivalentes a R\$ 9.752.356,15 (nove milhões, setecentos e cinquenta e dois mil, trezentos e cinquenta e seis reais e quinze centavos), ao montante dos créditos advindos dos clientes ali desconsiderados pelo Fisco, de R\$ 1.750.944,99 (um milhão, setecentos e cinquenta mil, novecentos e quarenta e quatro reais e noventa e nove centavos) e ao empréstimo bancário celebrado e não visualizado pela Fiscalização, de R\$ 1.400.000,00 (um milhão, quatrocentos mil reais) resultantes em R\$ 12.903.301,14 (doze milhões, novecentos e três mil, trezentos e um reais e quatorze centavos), se registra um saldo devedor na conta “Caixa” na ordem de R\$ 2.589.053,78 (dois milhões, quinhentos e oitenta e nove mil, cinquenta e três reais e setenta e oito centavos), o que invalida, sobremaneira, o entendimento de suposto e condenado saldo credor de “Caixa”. De fato, trata-se de uma questão matemática, que não admite presunção contrária, muito menos arbitramentos fiscais daí decorrentes.

Como se pode constatar nas planilhas de unificação elaboradas com base na ECD, não ocorreu nenhum registro de saldo credor na conta “Caixa” no decorrer de todo o período fiscalizado. No final de cada apuração, ainda na aba de “Contas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Financeiras Reconstituídas”, se tem a distribuição do saldo contábil inicial e final do período relacionados aos “bancos c/ movimento”, “clientes e cartões”, em seus valores exatos, que coincidem com aquele saldo anual apurado.

Oportuno reiterar, que não houve qualquer manipulação nesses dados, que guardam total correspondência com aqueles transmitidos ao Fisco, e por ele utilizados, haja vista a coincidência entre os saldos iniciais e finais a cada período fiscalizado.

De forma derradeira, mais precisamente na aba “Resumo”, tem-se a indicação de cada conta movimentada com o respectivo valor acumulado incorrido no decorrer do exercício.

Interessante notar, ainda que as contas bancárias não tenham sido objeto de auditoria, conforme asseverado pelo Fisco, no formato do levantamento ora apresentado pela Impugnante, tem-se acesso às informações de todos os 20 (vinte) saldos bancários mantidos nas instituições financeiras, consoante desdobramento inserido ao final de cada aba nomeada de “Contas Financeiras Reconstituídas”.

Por conseguinte, resta comprovado que na verdade não há duplicação de receita, mas apenas um falso pressuposto nesse sentido, em decorrência do modelo de registros contábeis adotado, que é totalmente aprovado pelas normas correlatas vigentes e assim reconhecido pelo próprio Fisco.

Em face disso, não é coerente atribuir desorganização à Impugnante, muito menos alegar que ela está querendo ou tentando se beneficiar da própria torpeza, pois há previsão à metodologia usada. Ademais, aqui não se alçou identificar qualquer ato de impropriedade ou uma ação inidônea que seja por parte da Autuada.

Corroborar com essa compreensão o Parecer Técnico nº 2 (doc. 12 anexo à defesa), elaborado e assinado pelo contabilista responsável Sr. Michael Henrique Oliveira, onde se tem importante abordagem tanto sobre pontos inerentes à contabilidade como à própria autuação fiscal.

Reitera-se o que já foi externado quando do julgamento, o fato de que a técnica idônea adotada pelo Fisco não é o problema jurídico aqui, mas sim um problema que tecnicamente é alheio à realidade e controles da empresa na medida em que a tecnicidade fiscal escolhida pela autoridade “faz a conta caixa ficar credora” porque desconsidera os lançamentos de vendas, o que é um erro material que destoia da realidade da empresa que limita-se, corretamente, para requerer a adoção de uma auditoria que seja compatível com a atividade e registros da empresa em sua sistemática contábil.

Este que é o ponto, pois não é crível que uma auditoria fiscal, como feito no caso vertente, chame de saldo credor registros técnicos sem considerar os lançamentos de vendas de uma empresa que é notoriamente uma “*empresa que vende*”.

A responsabilidade do Fisco é de auditar, mas com estrita observância à ciência contábil aplicável de forma correta pela contribuinte autuada.

No que diz respeito às entradas desacobertas assim intituladas pelo Fisco, melhor sorte também não assiste ao trabalho fiscal, pois à Fiscalização não é dado o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

direito de presumir entradas de mercadorias desacobertas, a não ser que haja documentos que a ampare esta comprovação.

A acusação de saldo credor na conta Caixa não se sustenta, consoante apurado nas planilhas “Unificação de Contas” ano a ano (doc. 08/11 anexo à defesa).

Assim, a exemplo da decisão acertadamente tomada pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, no Acórdão de nº 23.222/22/2ª, com excertos infra transcritos, as exigências pertinentes às entradas desacobertas de mercadorias sujeitas a substituição tributária de ICMS/ST e multa de revalidação estão destituídas de fundamento legal, confira-se:

### ACÓRDÃO Nº 23.222/22/2ª

(...)

A PARTIR DESSE VALOR DENOMINADO PELO FISCO COMO “OMISSÃO DE ENTRADA ST”, É APURADO O ICMS/ST EXIGIDO UTILIZANDO AS MVAS APURADAS CONFORME ITENS 2.4 E 2.5 E SEUS SUBITENS.

ASSIM, CONFORME SE DEPREENDE DOS AUTOS, A AFIRMAÇÃO DO FISCO DE QUE A CONSTATAÇÃO DE SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL PERMITE A CONCLUSÃO DE ENTRADAS DESACOBERTADAS NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS APURADAS NÃO TEM RESPALDO LEGAL AQUI NESTE FEITO, EXCETO SE HOUVESSE PROVAS INDICIÁRIAS NESSE SENTIDO, NÃO SENDO ESTE O CASO DOS AUTOS, OU SEJA, NÃO HÁ NO PRESENTE PROCESSO INDÍCIOS QUE PUDESSEM CARACTERIZAR ENTRADAS DESACOBERTADAS NO ESTABELECIMENTO AUTUADO.

(...)

Reitera-se, por oportuno, o fato de que, no caso concreto, houve uma metodologia alheia à realidade documental da Autuada, onde a Fiscalização nesta auditoria tornou registros credores - saldo credor, desconsiderando os registros de vendas da empresa.

Por conseguinte, resta indubitável o necessário cancelamento de tais exigências, pois arbitrárias e, como antes mencionado, carecem de embasamento legal.

Eis que, conforme já inicialmente demonstrado, os pagamentos lançados a crédito da conta Caixa encontram total suporte nas receitas de vendas e empréstimos bancários realizados, sendo despropositadas as imputações pelo Fisco de qualquer entrada de mercadoria desacoberta de documento fiscal seja sujeita a substituição tributária ou não.

Ainda quanto às supostas entradas desacobertas sujeitas a substituição tributária, observa-se que elas ocorreram, segundo o Fisco, pela desproporcionalidade entre o valor das vendas e das compras, que restavam num percentual de até 207% (duzentos e sete por cento), o que foi documentalmente comprovado ser possível pela Defesa, porém, não há nos autos a razão central dessa acusação.

Diante disso, questiona-se o motivo da Fiscalização considerar que houve entradas desacobertas, bem como o fundamento da presunção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aliás, por ocasião da primeira impugnação se comprovou, por amostragem, que as margens de lucro da Autuada nos produtos sujeitos a substituição tributária são altas, a exemplo de 211,46% - (duzentos e onze inteiros e quarenta e seis centésimos por cento) (doc. 115/116 anexo à defesa), 235,02% - (duzentos e trinta e cinco inteiros e dois centésimos por cento) - (doc. 118/119 anexo à defesa) e 409,50% - (quatrocentos e nove inteiros e cinquenta centésimos por cento) - (doc. 118/120 anexo à defesa).

Portanto, esse entendimento inicial, que se conclui estar a persistir, é improcedente.

Diante disso, por desconhecer a razão da imputação de supostas entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária sem documento fiscal no estabelecimento da Autuada, esta se vê tolhida da contra argumentação.

Fato é que a amostragem anterior concreta de margens de lucro, documentalmente comprovada à época, descredibiliza totalmente a concepção fiscal de que as entradas de mercadorias tributadas por substituição tributária não amparam as correspondentes saídas declaradas pela Autuada, à vista do elevado percentual de agregação apurado.

Impende aquiescer que a "veemência" na desproporção das saídas em relação às entradas realmente ocorre quando se arbitra, se presume, sem qualquer prova concreta, valores a título de movimentação desacobertada, como faz a Fiscalização, de maneira a fazer atingir um percentual de 46% (quarenta e seis por cento) de saídas sem documentos fiscais em 2018, 34% (trinta e quatro por cento) em 2019 e praticamente 40% (quarenta por cento) em 2020.

Portanto, forçoso reconhecer a incongruência do Auto de Infração quando se analisa a realidade fática do caso.

Por ocasião da lavratura do Auto de Infração, o Fisco ainda imputou à Autuada a responsabilidade pela falta de recolhimento do ICMS/ST em decorrência de supostas entradas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Objetivando atestar a inverdade da imputação noticiada, aliada à improcedência da presunção fiscal assumida, a Impugnante colacionou argumentos fático-jurídicos que denotam a inclusão na presunção pela autoridade fiscal de fatos que jamais poderiam servi-la nesse sentido.

E a Impugnante detém razão nesse pormenor

Cabe ressaltar a ilegalidade fiscal da exigência de ICMS/ST e correspondente multa de revalidação em relação a entradas desacobertadas de documentos fiscais, dada a inexistência de enunciado legal a tanto autorizativo, conforme adiante abordado.

O fato é que no caso presente não há qualquer prova indiciária de entradas de mercadorias sem documentos fiscais, sendo que, de outro lado, não é dado ao Fisco o direito de presumir entradas de mercadorias desacobertadas, a não ser que haja documentos que o amparem nesta comprovação, o que não ocorre aqui nestes autos pelo que já foi externado no que tange às saídas desacobertadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à responsabilidade dos Coobrigados, notadamente o sócio, também não assiste razão ao entendimento do Fisco, pois, em primeiro lugar, a acusação fiscal dá-se pela égide de presunção fiscal. Ora, se o feito está calcado em presunção já não se pode falar em excesso e muito menos em dolo, circunstância que por si só afasta a responsabilidade dos autos.

Em segundo lugar, porque a legislação tributária, mais precisamente na parte afeta às penalidades, foi aplicado aqui o art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 ou seja, o Fisco reconheceu que o lançamento se deu na estrita análise da escrita regular do contribuinte. E foi exatamente por isso que se aplicou o atenuante da alínea “a” do mencionado dispositivo legal.

Portanto, considerando que até a penalidade isolada foi aplicada com os “atenuantes legais”, elementar que também não se vê a pecha de dolo ou má-fé, afastando, também aqui, a sugestão de responsabilidade do sócio pela simples inexistência de excesso ou má-fé do coobrigado.

Diante disso, uma vez que não restaram caracterizadas as exigências fiscais, não há que se cogitar a atribuição de responsabilidade tributária ao Coobrigado.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 11/10/23. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 39.063/39.087, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 25 de outubro de 2023.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator designado**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

CS/D



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.592/23/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002377935-70  
Impugnação: 40.010155160-67, 40.010155161-48 (Coob.)  
Impugnante: Ponto Mix Comércio de Importação e Exportação Ltda  
IE: 003024999.00-24  
Arley Pereira de Carvalho (Coob.)  
CPF: 059.786.606-62  
Proc. S. Passivo: Dhiego de Paula Sales  
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pelo Conselheiro Wertson Brasil de Souza, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Decidiu a 2ª Câmara, pelo voto de qualidade, pela improcedência do lançamento, vencido este conselheiro que o julgava parcialmente procedente nos termos do parecer fundamentado da Assessoria deste Conselho de Contribuintes. Por essa razão, com os devidos ajustes, adoto, como fundamentação deste voto vencido, os mesmos argumentos apresentados pela Assessoria do CCMG, os quais reproduzo a seguir.

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de dezembro de 2017 a dezembro de 2020:

- saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, em face, inicialmente, da existência de recursos não comprovados na conta Caixa, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, §§1º e 2º da Lei nº 6.763/75, c/c art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Posteriormente, o Fisco reformula o lançamento e retifica o crédito tributário, para os exercícios de 2018 a 2020, após recomposição da conta Caixa, restringindo as exigências fiscais aos saldos credores apurados.

Após a recomposição da conta Caixa, a acusação fiscal continuou a versar sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos exercícios de 2018 a 2020, nos termos da presunção legal prevista no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c 194, § 3º do RICMS/02 (atual art. 196, § 2º - efeitos a partir de 21/12/19), caracterizadas pela existência de saldos credores na conta Caixa.

Para o exercício de 2017 (início de atividades da Autuada), a Fiscalização explica que, considerando que o trabalho fiscal aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de cálculo original.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, da mesma lei.

- entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, *“baseando-se no fato de que, pelas regras da legislação tributária mineira sobre a substituição tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não havia justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nesta mesma condição. (...) Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular”*.

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS/ST referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

O Coobrigado (titular individual da empresa autuada) foi inserido no polo passivo da obrigação tributária nos termos do disposto no art. 21, §2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 135, inciso III do CTN.

A Fiscalização explica que a lavratura do presente Auto de Infração foi precedida dos Termos de Intimação Fiscal anexos aos autos (Grupo “Intimações/Comunicados/Ofícios”), por meio dos quais o Fisco solicitou à Autuada que apresentasse:

- INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N° 001/ 2.022: requisita a transmissão dos arquivos eletrônicos referentes à Escrituração Fiscal Digital, observando o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital – EFD, instituído pelo Ato COTEPE ICMS nº 9/2008 de 18 de abril de 2008, e ainda o “Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital”.

- INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N° 003/ 2.022: requisita extratos das contas bancárias e documentos de origem financeira que registram e comprovam as operações de distribuição de lucros aos sócios da empresa nos exercícios de 2.017 a 2.020.

- INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N° 004/ 2.022: requisita esclarecimentos dos lançamentos contábeis que envolvem as contas de movimentação bancária, BANCO ITAU CC 538609, código 1.1.1.001.02.04, BANCO CAIXA E FEDERAL CC 83853, código 1.1.1.001.02.02, e ainda a conta CAIXA MOVIMENTO, código 1.1.1.001.01.0.

A Fiscalização informa que a Autuada efetuou a transmissão dos arquivos EFD, substituindo os anteriores e apresentou extratos das contas correntes bancárias.

Reportando às intimações que abordam o objeto desta autuação, números 003 e 004, a Autuada cumpriu parcialmente a Intimação nº 003/2.022 e não atendeu a Intimação nº 004/2.022.

A Fiscalização destaca que a Intimação n° 004, não atendida pela Autuada, *“aborda o objeto da presente ação fiscal, quando a análise dos lançamentos contábeis nestas contas contábeis possibilitou serem detectadas fraudes em Contabilizações dentro do grupo Disponível, que ocorreu conforme se segue”*:

Para ilustrar o ocorrido, cita-se um exemplo de uma empresa que normalmente contabiliza seus pagamentos realizados através de contas bancárias, da seguinte forma:

Débito: Caixa

Crédito: Bancos

Imediatamente realiza outro lançamento:

Débito: Passivo que está sendo pago

Crédito: Caixa

Não é uma técnica adequada, mas é comum ocorrer. E não há fraude alguma, pois há um débito e um crédito se cancelando mutuamente na conta caixa. No final é como se o lançamento real fosse:

Débito: Passivo que está sendo pago

Crédito: Bancos

Na contabilização acima há então um decréscimo do Disponível correspondente ao pagamento. Neste caso está regular.

Porém, no caso da Autuada, muitas vezes o segundo lançamento não é feito, ficando a contabilização restrita ao primeiro lançamento:

Débito: Caixa

Crédito: Bancos

Neste caso a Impugnante faz um pagamento que realmente ocorreu e com recursos contabilizados. Sobre o pagamento não se pode afirmar que houve fraude, pois pode ser alegado que houve um erro, não uma fraude, dado que houve o pagamento e os recursos utilizados são legais, não de caixa paralelo. O pagamento foi realizado em conta bancária registrada na contabilidade. Mas este pagamento ocorreu no banco e o caixa teve uma entrada sem origem. Foi feito um pagamento e o Disponível não se alterou, quando deveria ter se reduzido no valor do pagamento. Houve uma saída regular de conta bancária para pagamento, mas uma entrada no caixa sem origem legal. Quando a empresa contabiliza o débito na conta caixa, mas não o crédito de mesmo valor, ele está informando que a operação não se refere ao mecanismo contábil das duas contabilizações simultâneas descrito acima. E

está declarando um ingresso no caixa, ingresso este sem origem legal.

O fisco aponta que o levantamento fiscal contempla a exclusão dos lançamentos em que o numerário transferido ao caixa vem a ser objeto de algum pagamento, por meio de lançamento a crédito nesta mesma conta (caixa), avaliando a natureza do fato contábil, valor, data e outros elementos que corroborem uma perfeita relação entre os lançamentos aqui tratados.

O agente da receita afirma que obtidos os montantes dos valores dos ingressos sem origem comprovada, é autorizado ao fisco a conclusão de receitas omitidas, em função de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Em síntese, explica a Fiscalização que o *modus operandi* da empresa autuada consiste na elaboração de lançamentos contábeis que propicia a efetivação de um pagamento sem que o “Disponível” da empresa sofra alteração, quando deveria ter se reduzido no valor do pagamento.

Destaca-se que a Fiscalização lavrou a INTIMAÇÃO/ DF - UDI NÚCLEO FISC. /ITBA N ° 004/2.022, oportunidade em que solicitou esclarecimentos dos lançamentos contábeis que envolvem as contas de movimentação bancária da Autuada, não sendo atendido pela Contribuinte, mesmo concedendo dilação do prazo inicialmente estipulado.

Posteriormente, como explica a Fiscalização e já destacado em fase preliminar, *“considerando que a Impugnante alegou que os lançamentos são muito complexos, e que por vezes há vários lançamentos a crédito na conta CAIXA para um único lançamento a débito, e que não houve tempo hábil para organizar a documentação, o fisco diligenciou pela alteração de Metodologia no desenvolvimento do trabalho”*.

A nova metodologia utilizada pela Fiscalização encontra-se detalhadamente descrita no Termo de Reformulação do Lançamento, sendo desnecessário a sua transcrição, destacando-se que a nova metodologia adotada é a reconstituição da conta Caixa. Ou seja, a reconstituição procedida pelo Fisco se dá exclusivamente na conta Caixa, não fazendo parte da reconstituição, as contas bancárias.

Como conclui a Fiscalização, *“como o que está sendo reconstituído pelo Fisco se refere à conta Caixa e não às contas bancárias, no Caixa reconstituído o resultado destes lançamentos é zero (entradas cancelando as saídas), sendo que a saída real de dinheiro para os pagamentos se encontra nas contas bancárias, que não são objeto de reconstituição”*.

A Fiscalização explica que para o exercício de 2017, considerando ainda que o presente lançamento aborda somente o mês de dezembro, foi mantida a metodologia e a base de Cálculo original, uma vez que a Autuada iniciou suas atividades em outubro/2017 e não havia valores a pagar ou a receber anteriores.

Para os demais períodos (2018 a 2020), o Fisco informa que muitas operações originalmente não comprovadas pela Impugnante acabaram por ser aceitas, resultando em benefício para a Autuada, com a constituição de uma Base de Cálculo menor do que a do Auto de Infração original. A despeito disso, a nova metodologia novamente comprovou que a Autuada ingressou com valores sem origem legal na conta Caixa.

A base de cálculo das saídas desacobertas corresponde aos valores mensais dos saldos credores de caixa apurados, conforme planilha “CALC ICMS E MI 2”, elaborada após a retificação do crédito tributário (períodos de 2018 a 2020).

Nesse sentido, trata a irregularidade apontada no Auto de Infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em face da presunção legal, fundamentada no art. 49, § 2º da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02 (redação vigente até 20/12/19) e art. 196, § 2º, inciso I, vigente a partir de 21/12/19. *In verbis*:

Confira-se:

**Lei n.º 6.763/75**

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

(...)

**RICMS/02**

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 20/12/2019 - Redação original:**

“§ 3º O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.”

(...)

Art. 196. Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação que dispõe sobre os tributos federais.

**Efeitos a partir de 21/12/2019 - Renumeração dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 47.807, de 20/12/2019.**

§ 2º Salvo prova em contrário, consideram-se realizadas as operações ou prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, a constatação, pelo Fisco, de ocorrências que indiquem omissão da receita, tais como:

I - saldo credor de caixa ou recursos sem a correspondente origem;

(Grifou-se).

Conforme se depreende dos dispositivos legais supracitados, a constatação da existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Mister se faz destacar que o Fisco identificou perfeitamente o substrato fático que autoriza a utilização da presunção legal de saídas desacobertadas de documentação fiscal estabelecida no art. 194, § 3º do RICMS/02 (art. 196, § 2º, inciso I do referido regulamento).

As presunções legais *juris tantum*, como no caso em exame, têm o condão de transferir o dever ou ônus probante da Autoridade Fiscal para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, devendo este, para elidir a respectiva imputação, produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração, o que não ocorreu no presente caso.

A primeira alegação da Defesa, contrapondo-se ao feito fiscal, é de que a Fiscalização não considerou como ingresso na conta Caixa os valores oriundos de empréstimos bancários.

Contudo, como consta dos autos, todas as entradas escrituradas na conta Caixa foram mantidas quando da recomposição da conta caixa, com exceção das receitas faturadas e lançadas diretamente como entrada de Caixa na escrituração contábil da Autuada, portanto, se todos os outros ingressos foram considerados, eventuais empréstimos já constam da Reconstituição de Caixa procedida pelo Fisco.

A Impugnante defende que o entendimento da Fiscalização de que a Autuada efetua os lançamentos em duplicata em duplicidade está equivocado, uma vez que, em síntese, *“ao efetuar as suas vendas a Impugnante necessariamente precisa fazer o registro a débito da conta “Caixa” e a crédito de “Receita c/ vendas de Mercadorias”. Em função da modalidade contábil adotada, que não é proibida como o próprio Fisco reconhece, imediatamente é feito outro lançamento, agora a crédito de “Caixa” e a débito de “Bancos”, onde, por questões de segurança operacional, de*

*fato o numerário ficará concentrado. Com esse segundo lançamento a conta “Caixa” fica “zerada”*”.

Apresenta explicações e exemplos na tentativa de refutar a acusação da Fiscalização de que a Contribuinte registra como ingresso de “Caixa” todas as vendas realizadas, inclusive aquelas feitas a prazo.

Entretanto, conforme explica a Fiscalização, a metodologia adotada é um procedimento de auditoria que por si só, jamais produziria diferenças nos saldos de Caixa. Se tudo estivesse correto, os saldos de Caixa escriturados e os saldos do Caixa Reconstituídos seriam idênticos. Se diferenças foram apuradas, isso significa que na escrituração contábil, os dois lançamentos não se cancelam na escrituração contábil da Autuada.

Reitere-se que as exigências fiscais referem-se aos saldos credores da conta Caixa, apurados após sua recomposição e, como destaca a Fiscalização, *“matematicamente há entradas em duplicidade, porém, mais uma vez, a Impugnante não foi penalizada por isso. Na Reconstituição da conta Caixa, o Fisco estornou as entradas em duplicidade (Receitas), porém também estornou as saídas diretamente ligadas às essas entradas. (...) No caso dos “pagamentos via bancos” tudo foi mantido, conforme escriturado e no caso das Receitas (entradas) estornadas, houve estorno correspondente das saídas relacionadas”*.

Portanto, por si só, a metodologia do Fisco não produziria diferenças nos saldos de Caixa, caso não houvesse ingressos sem origem legal.

Correta, assim, a conclusão da Fiscalização de que as diferenças foram apuradas pelo motivo de que há recursos ingressados no Caixa sem comprovação de origem, derivados de omissão de receitas.

A Reconstituição do Caixa demonstra que os saldos de Caixa não suportam os pagamentos efetuados pela Autuada, após os estornos dos valores de ingressos sem comprovação de origem legal e após os estornos das saídas relacionadas à essas entradas.

Quanto à alegação de que o Fisco elegeu siglas que não poderiam permanecer no Caixa, deve-se destacar que o Fisco não elegeu qualquer sigla de forma aleatória e sim selecionou valores de entradas de Caixa que estavam em duplicata ou que realmente não eram ingressos e, de forma coerente, estornou também as saídas de Caixa relacionadas exatamente às estas entradas.

Quanto à afirmação da Impugnante de que as *“entradas de “Caixa”, assim consideradas pelo Fisco, sempre ficaram aquém das vendas efetivas”*, replicando um dos quadros constantes do Relatório Fiscal, referente ao período de 2018, a Fiscalização explica que *“este quadro foi informado pelo Fisco a título de ilustração, comparando as Receitas da Impugnante no período com as entradas de Caixa da Reconstituição realizada”* mas que, analisando todo o período fiscalizado, as entradas do Caixa Reconstituído foram superiores às Receitas Líquidas, conforme demonstrado às págs. 30/31 da Manifestação Fiscal.

Não obstante, mais uma vez os números apresentados pelo Fisco são apenas ilustrativos. Caso as entradas de Caixa fossem muito inferiores às Receitas da empresa, isso em nada alteraria a acusação fiscal. Como já mencionado, a Fiscalização procedeu a Reconstituição somente da conta Caixa e as contas bancárias não foram verificadas.

Quanto aos argumentos de que a Fiscalização excluiu da recomposição o valor efetivo das vendas e manteve erroneamente como saídas de “Caixa” o valor dos depósitos bancários, a Fiscalização derruba a tese da Impugnante e todos os exemplos mencionados, um a um, às fls. 31/35 da Manifestação Fiscal.

Ressalta-se que, o que se observa é que não assiste razão à Impugnante uma vez que, em síntese, como destaca o Fisco, *“esses valores transitaram por contas bancárias e o Fisco manteve como entrada de Caixa todos os valores escriturados pela Impugnante, fora as Receitas estornadas, fica claro que esses valores foram considerados pelo Fisco”* e *“a metodologia foi a Reconstituição “completa” da conta Caixa. As contas bancárias não foram trabalhadas e não fazem parte da Reconstituição. Se o dinheiro saiu do Caixa para depósito bancário ou para pagar diretamente a um fornecedor, isso não importa. Importa “simplesmente” que houve saída de Caixa e se os saldos suportavam essas saídas, que o Fisco chamou genericamente e sem prejuízo para a Impugnante de “pagamentos”. Simples assim”*.

Deve ficar claro que o Fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa. Não houve reconstituição do Caixa Equivalente ou Equivalente Caixa. No Caixa Equivalente todos os recursos, estejam no Caixa ou nas contas bancárias são considerados disponíveis para suportar os pagamentos (realizados na conta Caixa e nas contas bancárias). No trabalho realizado o Fisco não trabalhou com o conceito de Caixa Equivalente. Dessa forma, recursos de contas bancárias são disponíveis da empresa, mas não da conta Caixa.

Assim, a Fiscalização somente considerou os pagamentos com recursos de contas bancárias que transitaram pela conta Caixa, onde há a escrituração de entradas e saídas na conta Caixa. Estes lançamentos foram mantidos pelo Fisco.

Como exaustivamente mencionado, o Fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa, não o Caixa Equivalente (Caixa mais Bancos) e, sendo assim, o pagamento de tarifas nas contas bancárias não teria qualquer efeito sobre a reconstituição da conta Caixa. Consequentemente, não há que se falar em duplicidade de saídas, como alega a Impugnante. Para a reconstituição da conta Caixa, só interessam as saídas exclusivamente da conta Caixa, sendo irrelevantes as informações das eventuais saídas de valores das contas bancárias.

Quanto à tese da Impugnante de que a metodologia utilizada pelo Fisco afronta o primário princípio das partidas dobradas, como explica a Fiscalização, *“não há que se falar em fatos permutativos. Fato permutativo seria o “movimento circular” descrito pelo Fisco nas considerações feitas nos Itens 55 e 56. Na reconstituição exclusivamente da conta Caixa não cabe se considerar este movimento circular”*. O Fisco, ao reconstituir exclusivamente a conta Caixa, considera que para cada movimentação de entradas e saídas há uma contrapartida, mas não importa, para efeitos da metodologia utilizada, os efeitos dessa contrapartida nas outras contas.



O que se observa é que a Impugnante incorre em um círculo vicioso em seu raciocínio, sempre retornando ao mesmo equívoco. Como dito, a Fiscalização reconstituiu exclusivamente a conta Caixa e por si só, a metodologia do Fisco não produziria diferenças nos saldos de Caixa, caso não houvesse ingressos sem origem legal. Portanto, praticamente todos os argumentos apresentados pela Defesa podem ser refutados de forma simples e objetiva.

Contudo, a Fiscalização não se furtou a analisar cada um dos apontamentos contidos na impugnação apresentada. Nesse sentido, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, cujas contrarrazões são ratificadas por este conselheiro:

Como detalhado acima, todas as entradas escrituradas na conta Caixa foram mantidas pelo Fisco. Não cabe qualquer reclamação de que o Fisco deixou de considerar qualquer entrada. Tanto isto não só é verdade como atende à lógica.

Observe-se novamente o quadro abaixo em que as somas das entradas nos três anos consideradas pelo Fisco são superiores às Receitas totais da Impugnante:

(...)

Além disso, fora estes valores, a Impugnante manteve sempre valores “fora” da conta Caixa, conforme quadro abaixo (informações da escrituração):

(...)

A nomenclatura utilizada não tem efeito prático no que diz respeito à metodologia de reconstituição procedida pelo Fisco.

Como informa a Impugnante “incorporam todas as vendas realizadas, aí inclusas as vendas à vista, recebidas por meio de depósitos bancários, PIX ou equivalentes.”. Deste modo, como as vendas à vista são recebidas “via” contas correntes bancárias através de depósitos bancários, PIX ou equivalentes e o Fisco manteve todos os ingressos escriturados, estornado apenas a Receita mensal contabilizada como se fosse toda ela à vista, quando eventualmente essas vendas à vista saem das contas bancárias para “suprimento” de Caixa, isto já está aceito e contemplado na reconstituição. Da mesma forma as vendas a prazo recebidas via bancos e sacadas eventualmente para suprimento de Caixa, também foram mantidas pelo Fisco.

(...)

Cita valores advindos de clientes que o Fisco teria desconsiderado o recebimento. Ora, os recebimentos da Impugnante se dão via bancária, conforme informação da própria Impugnante. Quando os recursos de contas bancárias são sacadas para

suprimento de Caixa, isso foi considerado pelo Fisco. Os recebimentos através das contas bancária que não são posteriormente sacados para entradas de Caixa não foram considerados, dado que o fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa. Se a metodologia fosse a reconstituição do Caixa Equivalente, todos os valores ingressados nas contas bancárias advindo da conta Clientes (pagamentos de clientes) seriam considerados como entradas. Mas não é o caso, pois a reconstituição não foi do Caixa Equivalente.

Informa também sobre empréstimos obtidos junto a bancos. Da mesma forma, as operações de empréstimos ingressados nas contas bancárias e posteriormente sacados para suprir a conta Caixa, permaneceram como entrada de Caixa na reconstituição. Os valores que permaneceram nas contas bancárias para serem utilizados em pagamentos, sem transitar pelo Caixa, não foram considerados pelo Fisco como entrada de Caixa.

(...)

#### **Do Parecer Técnico (Item 70)**

(...)

Os argumentos expostos no parecer técnico se encontram no próprio texto da impugnação. A informação adicional é que o técnico responsável informa que elaborou a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC):

(...)

A DFC é uma demonstração onde calculando a movimentação de todas as contas patrimoniais e de resultado (que têm correspondência com o Disponível) e somando-se o saldo de Caixa (Disponível) escriturado do início do período chega-se ao saldo de Caixa (Disponível) escriturado do final do período. Se o Ativo é igual ao Passivo mais o Patrimônio Líquido (no PL incluído o lucro do período), calculando-se da forma descrita acima sempre se chega ao saldo de Caixa do final do período. Jamais a DFC demonstraria a correção ou não da escrituração das contas do Disponível da empresa. Por exemplo, se a empresa ingressa com valores sem origem legal debitando a conta Caixa e creditando outra conta qualquer, o Fluxo de Caixa irá “fechar” normalmente.

A Fiscalização apresenta, ainda, às págs. 44/51 explicações, conceitos, cálculos, elaboração de quadros e exemplos que demonstram que o Parecer Técnico apresentado pela Defesa não conseguiu comprovar a não ocorrência da infração constatada pela Fiscalização.

Como já mencionado, as presunções legais *juris tantum* têm o condão de transferir o ônus da prova do Fisco para o Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, cabendo a este comprovar a não ocorrência da infração presumida. Assim, para elidir o feito fiscal se faz necessária a comprovação inequívoca da inexistência dos saldos credores, **prova esta não produzida nos autos**.

Quanto à metodologia de apuração apresentada pela Impugnante, não cabe ao contribuinte escolher ou eleger qual técnica deve utilizar o Fisco em sua atividade de fiscalização. Diante da apuração de saldos credores na conta Caixa, após sua recomposição, o Fisco, corretamente, lançou mão da presunção legal estabelecida no art. 194, § 3º c/c art. 196, § 2º, inciso I do RICMS/02, supratranscritos.

Insta destacar que a apuração se deu com base nos registros fiscais e contábeis informados pela própria Autuada, procedimento fiscal previsto no art. 194, incisos I do RICMS/02:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

A Impugnante argumenta que construiu um “Caixa Unificado”, contudo, o Fisco realizou a reconstituição exclusivamente da conta Caixa, não do Caixa Equivalente. Nos termos do art. 194, supratranscrito, não cabe à Impugnante determinar ou mesmo construir uma nova metodologia para a apuração da regularidade ou não das suas operações.

Ademais, a Impugnante não conseguiu demonstrar que houve falha na metodologia adotada pelo Fisco na reconstituição da conta Caixa.

Nesse sentido, não há qualquer razão para que o Fisco faça a análise deste “Caixa Unificado” elaborado pela Impugnante. De toda forma, a análise da Fiscalização às págs. 40/42 da manifestação fiscal demonstram que a pretensão da Defesa não se sustenta.

De todo o exposto, conclui-se que a Impugnante não logrou êxito na tentativa de desconstituir a apuração fiscal. Restou demonstrado que:

- a metodologia a ser utilizada nos trabalhos de auditoria fiscal é de eleição exclusiva do Fisco, não cabendo ao contribuinte escolher qual técnica deve utilizar o Fisco em sua atividade de fiscalização;

- o Fisco reconstituiu exclusivamente a conta Caixa. As contas bancárias não foram objeto de verificação, jogando por terra qualquer argumento da Defesa que envolva a análise das contas bancárias;

- em uma simples análise lógica, o Fisco mostrou que mesmo sem adentrar na análise dos relatórios e demonstrações de Fluxo de Caixa, relatório de entradas e saídas ou Caixa unificado, os saldos das contas bancárias da Autuada contêm valores

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mínimos nos finais dos exercícios autuados e, sendo assim, jamais poderiam cobrir os saldos credores apurados na reconstituição da conta Caixa;

- para elidir o feito fiscal se faz necessária a comprovação inequívoca da inexistência dos saldos credores, prova esta não produzida nos autos.

Nesse sentido, a irregularidade é considerada como provada, nos termos do art. 136 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

RPTA

Art. 136. Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Conclui-se, portanto, que a acusação fiscal está devidamente respaldada no art. 196, § 2º, inciso I (e art. 194, § 3º, vigente até 20/12/19) do RICMS/02.

Assim sendo, legítimas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Para fins de apuração do ICMS foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) sobre a base de cálculo apurada, nos termos do art. 12, § 71 c/c art. 33, § 7º da Lei nº 6.763/75.

Art. 12. As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

d) 18% (dezoito por cento):

d.1) nas operações e nas prestações não especificadas na forma das alíneas anteriores;

(...)

§ 71. Na hipótese do § 2º do art. 49 e do art. 51, a alíquota será de 18% (dezoito por cento), salvo se o contribuinte:

I - especificar e comprovar, de forma inequívoca, quais as operações e prestações realizadas, caso em que será aplicada a alíquota correspondente;

(...)

Art. 33. O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

§ 7º Presume-se interna a operação, quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território mineiro com destino a outro Estado

ou ao Distrito Federal ou a sua efetiva exportação, salvo nos casos de venda à ordem ou remessa para depósito nos quais a mercadoria deva ser entregue a estabelecimento situado no Estado.

Importa registrar que referida penalidade isolada foi exigida no percentual de 20% (vinte por cento) sobre os valores das saídas desacobertas (conforme art. 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75), portanto, é inferior ao imposto incidente na operação (alíquota do ICMS de 18%), atendendo ao disposto no §2º inciso I do referido art. 55 (limitador máximo da multa isolada – duas vezes o imposto incidente na operação).

Em relação à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal, exige-se ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, §2º, inciso III, da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega, em apertada síntese, que carece de autorização legal à presunção fiscal de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, bem como a exigência do ICMS/ST e da Multa de Revalidação correspondente.

Defende que nenhum dos dispositivos legais apontados na peça fiscal autorizam a presunção de quaisquer entradas desacobertas e que ao Fisco não é dado o direito de presumir entradas de mercadorias desacobertas, a não ser que haja documentos que o amparem nessa comprovação.

Argumenta que as margens de lucro nas operações desenvolvidas pela Autuada não podem ser comparadas àquelas oriundas do comércio habitual, pois adquire mercadorias com prazo de validade próximo ao vencimento, o que lhe garante grandes e diferenciados descontos nessas aquisições, o que seria o motivo da sua margem de lucro elevada.

Entretanto, razão não assiste à Defesa em suas alegações.

Em consequência, das saídas desacobertas apuradas, o Fisco calculou as correspondentes entradas desacobertas de mercadorias/ST (mercadorias que entraram e saíram do estabelecimento sem documentação fiscal).

Conforme demonstra a Fiscalização, a Impugnante possui uma grande proporção de suas vendas com substituição tributária (quadros constantes da planilha “Entradas e Saídas ST 2” – Grupo “Anexos da Reformulação do e-PTA”).

A Fiscalização conclui que a Autuada realizou operações de entradas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, baseando-se no fato de que, pelas regras da Legislação Tributária mineira sobre a Substituição Tributária, o imposto é recolhido antecipadamente, não havendo tributação na saída de mercadorias elencadas no Anexo XV do RICMS/02, portanto, não há justificativas para que as saídas destas ocorressem desacobertas de documento fiscal, a não ser que também tivessem entrado no estabelecimento nessa mesma condição.

Assim, a Fiscalização *“aponta para a conclusão óbvia de entradas desacobertas de documentação fiscal, provando que as saídas de mercadorias, quer sejam acobertas por documentos fiscais, ou não, não são suportadas pelas entradas declaradas”*.

Consta do Relatório Fiscal a seguinte explicação:

A fim de demonstrar as desproporções de Entradas de Mercadorias sujeitas à incidência do ICMSST em relação às saídas, o fisco, alicerçado nos apontamentos contidos em DAPI's e nos apontamentos referentes à saídas desacobertadas de mercadorias constantes da planilha LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.xlsx, ANEXO 2 , apresenta a planilha ENTRADAS E SAIDAS ST.xlsx, ANEXO 22.

A ocorrência de Entradas de Mercadorias Desacobertadas de Documentação Fiscal encontra-se caracterizada de forma transparente, quando observa-se que as entradas de mercadorias sujeitas à incidência do ICMSST com cobertura de notas fiscais não suportam as saídas, devido à elevada desproporção, conforme se vê adiante.

(...)

Esta desproporção se apresenta ainda mais veemente, quando são consideradas as vendas desacobertadas sujeitas à substituição tributária, conforme se apresenta no quadro abaixo.

COMPARATIVO DO FATURAMENTO TOTAL DE MERCADORIAS / ST, DECLARADAS E OMITIDAS, EM RELAÇÃO ÀS COMPRAS/ST DECLARADAS

(...)

Neste contexto, buscou-se a obtenção do ICMS/ ST de forma reversa, ou seja, sobre as entradas de mercadorias de forma irregular. Para isto, o fisco lançou mão dos registros fiscais e contábeis da autuada, valendo-se de índices e proporções (...)

Os quadros constantes da planilha “Entradas e Saídas ST 2” – Grupo “Anexos da Reformulação do e-PTA” comprovam as afirmações supratranscritas da Fiscalização, sendo, portanto, procedente a afirmação do Fisco de que as entradas com documentos fiscais não suportaram as saídas declaradas e também sem acobertamento fiscal.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes em situação semelhante a ora apresentada, vide, por exemplo, Acórdão nº 23.221/22/2ª.

Sem razão, portanto, a tese da Impugnante de ilegal e arbitrária a exigência do ICMS/ST na entrada de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal.

Quanto ao Acórdão citado pela Defesa, constata-se que este está adstrito aos elementos e provas contidos no respectivo processo e que determinaram a formação de convicção dos Conselheiros àquele caso concreto.

A metodologia de cálculo efetuada pela Fiscalização encontra-se detalhadamente descrita no item II do Termo de Reformulação do Lançamento, sobre a qual ainda deixou consignado, em sede de Manifestação Fiscal:

O que deve ser evidenciado é que para que se chegue aos valores das Receitas Totais, a Impugnante agrega percentuais relevantes sobre os Custos de Compras, conforme quadro abaixo:

(...)

As Margens de Agregado (MVA) das mercadorias que possuem comercialização com substituição tributária são estabelecidas pela legislação tributária com base em valores de mercado. A lógica das Margens de Valor Agregado (MVA) das mercadorias é que estas “cubram” todas as despesas operacionais além da margem de lucro. Matematicamente seria:

Custo de Compra + MVA = Preço de Venda.

É sabido que a espécie de atividade da Impugnante não permite altas margens de lucro. O ganho é na rotatividade dos estoques, com baixas margens de lucro.

Conseqüentemente, não há como sustentar que as Margens Operacionais (Margens sobre os Custos de Compras) que a Impugnante trabalha sejam muito mais elevadas do que os percentuais de MVA das mercadorias comercializadas. Conforme o Quadro acima, os percentuais agregados aos custos das compras para se obter os valores de venda variam de 56,67% (2019) a 131,34% (2018). Se somadas as Receitas Omitidas às Receitas Declaradas, essas margens ficam completamente fora da realidade de mercado, o que leva à conclusão de que a Impugnante tem a prática regular de realizar compras sem documentação fiscal.

Em consequência, das saídas desacobertadas apuradas o Fisco calculou as correspondentes entradas desacobertadas de mercadorias/ST. Mercadorias que entraram e saíram sem documentação fiscal.

A Impugnante possui uma grande proporção de suas vendas com substituição tributária, conforme quadro abaixo:

(...)

Importante observar que a Impugnante comercializa uma grande variedade de mercadorias sujeitas à tributação ST com diversos valores de MVA. O Fisco reformulou o cálculo da MVA a ser adotada para

constituir a Base de Cálculo das entradas desacobertas das mercadorias/ST.

Ao mudar a metodologia, houve até benefício para a Impugnante com redução dos valores de MVA.

Os novos cálculos se encontram na tabela abaixo:

(...)

Por oportuno, a apresentação de operações de compras e vendas com elevada margem de lucro, por se darem de forma pontual, não oferecem o estribo para afastar a incidência do ICMS/ST.

Corretas, portanto, as exigências fiscais relativas à acusação de entradas de mercadorias desacobertas de documento fiscal.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Noutro giro, no que tange à inclusão no polo passivo da obrigação tributária, na condição de Coobrigado, do titular da empresa individual de responsabilidade limitada autuada (Eireli), o Impugnante Coobrigado alega que não há qualquer comprovação de que o sócio agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, bem como não houve comprovação do “*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”, “sendo que “*o ato que serviu como fundamento para a corresponsabilização impugnada coincide com aquele (ato) suposta, privativa e unicamente praticado pela pessoa jurídica Autuada*”.

Afirma que “*não é possível concordar com a responsabilização tributária do sócio administrador, nos moldes estabelecidos no Auto de Infração. Isso porque, em primeiro lugar, a Portaria nº 148/2015, que atribuiu responsabilidade aos sócios, é um veículo infralegal, incapaz de criar deveres e permitir a responsabilização patrimonial de terceiros por dívidas de outrem e que “a disposição normativa sobre responsabilidade tributária somente pode ser tratada por lei complementar (artigo 146, 6 inciso III, alíneas “a” e “b” da CF/882), de modo que tal matéria não pode ser tratada nem mesmo por lei ordinária, nem tampouco por ato infralegal*”.

Defende que a Fiscalização ora apontou dispositivos na legislação estadual que remetem à “responsabilidade solidária”, ora apontou enunciado prescritivo previsto no CTN que remete à “responsabilidade pessoal”.

Cita legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Cumprе ressaltar que a Portaria nº 148/15 não fundamenta a inclusão do titular da empresa individual de responsabilidade limitada autuada (Eireli) no polo passivo da presente obrigação tributária, o fundamento se verifica nos arts. 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

A responsabilidade solidária do Coobrigado advém da infração a dispositivo legal.

A citada Portaria SRE nº 148/15, editada sob observância do parágrafo único do art. 89 do RPTA, apenas estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual, em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco, e busca apenas uniformizar procedimentos e não criar obrigações.

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de

infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.” (Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

Em outras palavras, a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, não é espécie de sujeição passiva indireta, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Nesse sentido, os arts. 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 dispõem:

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21- São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

No caso dos autos, as infrações narradas no Auto de Infração, devidamente caracterizadas nos autos, não se confundem com mero inadimplemento da obrigação tributária, tratando-se, na verdade, de atos contrários à lei, de infrações em cuja definição o dolo específico é elementar.

Assim, o Superior Tribunal de Justiça vem consolidando jurisprudência no sentido de que, quando há infração à lei, os sócios-gerentes, administradores e outros respondem pela obrigação tributária como no AgRg no Ag 775621 / MG, julgado em 2007, relator Ministro José Delgado, nos seguintes termos:

**OS BENS DO SÓCIO DE UMA PESSOA JURÍDICA COMERCIAL NÃO RESPONDEM, EM CARÁTER SOLIDÁRIO, POR DÍVIDAS FISCAIS ASSUMIDAS PELA SOCIEDADE. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE.**

O TJ/MG, em recente decisão, por unanimidade, no processo nº 1.0479.98.009314-6/001(1), relator Desembargador Gouvêa Rios, firmou o seguinte entendimento, conforme ementa:

(...)

**O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA, RAZÃO POR QUE OS SÓCIOS-GERENTES PODEM SER RESPONSABILIZADOS PESSOALMENTE PELOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES CONSTITUÍDAS À ÉPOCA DO GERENCIAMENTO, NOTADAMENTE SE CONSTATADA A INTENÇÃO DE BURLAR O FISCO ESTADUAL, UTILIZANDO INDEVIDAMENTE DE BENEFÍCIO FISCAL (ALÍQUOTA REDUZIDA) DESTINADO ÀS EXPORTAÇÕES.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Induvidoso, no caso dos autos, que o titular da empresa individual de responsabilidade limitada tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que a acusação fiscal em exame caracteriza a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária

Correta, portanto, a inclusão do Coobrigado supracitado no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro nos arts. 135, inciso III, do CTN e 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, supratranscritos.

Assim, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame, já considerada a reformulação do crédito tributário efetuada.

**Sala das Sessões, 25 de outubro de 2023.**

**Wertson Brasil de Souza  
Conselheiro**